

## IFRS fokussiert IASB schlägt Klarstellungen an IFRS 15 vor



Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 30. Juli 2015 den Standardentwurf ED/2015/6 **Clarifications to IFRS 15** veröffentlicht, in dem Klarstellungen zu einigen Themenbereichen von IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** vorgeschlagen werden. Der Standardentwurf kann bis zum 28. Oktober 2015 kommentiert werden.

Der IASB geht davon aus, seine sich daran anschließenden Beratungen bis Ende 2015 abschließen zu können. Der Standardentwurf enthält keinen vorgeschlagenen Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Änderungen. Ziel des IASB ist es aber, die Änderungen mit ausreichend zeitlichem Vorlauf zu verabschieden, um einen Gleichlauf mit dem kürzlich geänderten Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 15 zu erreichen (d.h. Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen).

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen retrospektiv angewendet werden, so als wären sie im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 bereits Bestandteil dieses Standards gewesen.

### Das Wichtigste in Kürze

- Der IASB hat einen Standardentwurf mit vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 15 veröffentlicht, der in den folgenden Themenbereichen zu Klarstellungen führen soll:
  - Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (bezüglich der eigenständigen Identifizierbarkeit im Kontext des Vertrags)
  - Prinzipal-Agenten-Beziehungen (bezüglich der Beurteilung der Beherrschung von Waren oder Dienstleistungen vor Übertragung an den Kunden)
  - Lizenzen (bezüglich der Bestimmung der Art der erteilten Lizenz sowie zu umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten)
  - Übergangsvorschriften (bezüglich der praktischen Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung des Standards)
- Die vorgeschlagenen Änderungen sollen retrospektiv angewendet werden, eine freiwillige vorzeitige Anwendung soll zulässig sein. Ein Erstanwendungszeitpunkt wird nicht vorgeschlagen, dieser soll jedoch nach Möglichkeit mit dem kürzlich verschobenen Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 15 übereinstimmen.
- Der FASB hat entschieden, an seinem Erlöserfassungsstandard umfangreichere Änderungen vorzuschlagen.
- Die Kommentierungsfrist endet am 28. Oktober 2015.

### Hintergrund

Im Mai 2014 haben der IASB und der US-amerikanische Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) mit IFRS 15 bzw. ASU No. 2014-09 **Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)** im Wesentlichen gleichlautende neue Vorschriften zur Erlöserfassung veröffentlicht. Nach der Veröffentlichung haben IASB und FASB eine Beratungsgruppe (Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)) eingerichtet, um die Umsetzung des neuen Standards zu unterstützen. Eine der Zielsetzungen der TRG ist es, IASB und FASB frühzeitig über mögliche Schwierigkeiten und Probleme bei der Anwendung zu informieren, damit diese über möglichen Handlungsbedarf und -alternativen entscheiden können.

In den bisher fünf abgehaltenen Sitzungen der TRG konnten die meisten der diskutierten Probleme gelöst werden, ohne dass Änderungsbedarf an den Standards festgestellt wurde. Allerdings wurde aufgrund unterschiedlicher Auffassungen in den folgenden fünf Themenbereichen Klärungsbedarf gesehen, von dem die Boards zwecks weiterer Erörterung in Kenntnis gesetzt wurden:

- a) Identifizierung von Leistungsverpflichtungen
- b) Prinzipal-Agenten-Beziehungen
- c) Lizenzen
- d) Einbringlichkeit der Gegenleistung
- e) Bewertung unbarer Gegenleistungen

Im Rahmen seiner Beratungen hat der IASB entschieden, für die ersten drei der genannten Themenbereiche Klarstellungen an IFRS 15 vorzuschlagen. Für die anderen beiden Bereiche wurde kein Änderungsbedarf gesehen.

Daneben haben die Boards Anfragen zur Gewährung folgender praktischer Erleichterungen erhalten:

- a) Bilanzierung von Vertragsänderungen, die vor dem Übergang auf den neuen Standard vorgenommen wurden
- b) Für Unternehmen, die sich für eine vollständige retrospektive Anwendung des neuen Standards entscheiden: Bilanzierung von nach den bisherigen Vorschriften erfüllten Verträgen vor dem Übergang auf den neuen Standard
- c) Beurteilung, ob die Umsatzsteuer (oder andere Verkehrsteuern) für einen Dritten eingezogen wird

Hinsichtlich der praktischen Erleichterungen werden Entlastungen beim Übergang auf den neuen Standard für geänderte und erfüllte Verträge vorgeschlagen.

## Die vorgeschlagenen Klarstellungen im Einzelnen

### Identifizierung von Leistungsverpflichtungen

IFRS 15 legt fest, dass ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen auf Grundlage eigenständig abgrenzbarer zugesagter Waren oder Dienstleistungen zu identifizieren hat. Eine Leistungsverpflichtung ist eigenständig abgrenzbar, wenn

- dem Kunden aus den zugesagten Waren oder Dienstleistungen direkt oder im Zusammenspiel mit anderen, ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen Nutzen entsteht und
- die zugesagten Waren oder Dienstleistungen von anderen zugesagten Waren oder Dienstleistungen des gleichen Vertrags trennbar sind.

Um das Konzept der eigenständigen Abgrenzbarkeit weiter zu erläutern und insbesondere hinsichtlich des zweiten Kriteriums klarer zu fassen, schlägt der IASB den Ausbau der erläuternden Beispiele 10 und 11 durch die Aufnahme weiterer Unterfälle (wesentliche Integrationsleistungen bei mehreren Komponenten, eigenständig abgrenzbare Zusagen bei Installationsleistungen, vertraglichen Beschränkungen sowie bei Verbrauchsartikeln) vor.

### Prinzipal-Agenten-Beziehungen

Wenn bei der Lieferung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen eine dritte Partei involviert ist, verlangt IFRS 15 vom Unternehmen festzustellen, ob es bei dieser Transaktion als Auftraggeber/Prinzipal („principal“) oder als Vermittler/Agent („agent“) tätig ist. Dies erfolgt auf Basis der Einschätzung, ob das Unternehmen Beherrschung über die Ware oder Dienstleistung ausüben kann, bevor diese an den Kunden übertragen wird. Um klarzustellen, wie die Beurteilung, ob eine solche Beherrschung vorliegt, zu erfolgen hat, schlägt der IASB eine Änderung der bisherigen Anwendungsleitlinien vor. Danach kann ein Unternehmen sowohl Auftraggeber als auch Vermittler für einzelne Leistungsverpflichtungen innerhalb desselben Vertrags sein. Für die weitere Beurteilung sind zunächst die spezifischen Waren oder Dienstleistungen zu identifizieren, die für den Kunden bereitgestellt werden, und zu untersuchen, wer die Beherrschung über diese spezifischen Waren oder Dienstleistungen vor der Übertragung an den Kunden ausübt. Die dabei zu beachtenden Indikatoren sind nunmehr aus Sicht des Auftraggebers/Prinzipals dargestellt und nicht wie bisher in IFRS 15 aus Sicht des Vermittlers/Agent. Weiterhin schlägt der IASB vor, einige der bestehenden erläuternden Beispiele zu ändern sowie zwei neue Beispiele aufzunehmen.

### Lizenzen

Wenn ein Unternehmen einem Kunden eine eigenständig abgrenzbare Lizenz erteilt, so hat das Unternehmen seine aus der Lizenzerteilung resultierende Leistungsverpflichtung dahingehend zu beurteilen, ob diese über einen Zeitraum hinweg oder zu einem Zeitpunkt erfüllt wird. Grundlage für diese Beurteilung ist die Frage, ob der Lizenzvertrag vorsieht, dass das Unternehmen weitere Aktivitäten vorzunehmen hat, die sich auf das der Lizenz zugrunde liegende geistige Eigentum maßgeblich auswirken werden oder ob dieses unverändert bleibt. Um klarzustellen, wann weitere Aktivitäten eines Unternehmens entsprechende Auswirkungen haben, schlägt der IASB vor, die Anwendungsleitlinien sowie die erläuternden Beispiele anzupassen und zu erweitern. Darüber hinaus wird vorgeschlagen, die Anwendungsleitlinien in Bezug auf die Lizenzgebührenbeschränkung in IFRS 15.B63 auszuweiten. Diese besagt, dass Erlöse aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzentgelten erst erfasst werden dürfen, wenn (oder während) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eingetreten ist:

- Der nachfolgende Umsatzvorgang oder die nachfolgende Nutzung hat stattgefunden, und
- die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzentgelte zugeordnet wurden, wurde erfüllt (oder teilweise erfüllt).

## Übergangserleichterungen

Der IASB schlägt zwei weitere praktische Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 vor:

- Ein Unternehmen kann eine nachträgliche bessere Erkenntnis („hindsight“) in folgenden Situationen nutzen:
  - Bei der Identifizierung erfüllter und nicht erfüllter Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag, der vor Beginn der frühesten dargestellten Berichtsperiode geändert wurde
  - Bei der Bestimmung des Transaktionspreises
- Ein Unternehmen, das IFRS 15 vollständig retrospektiv anwendet, braucht diesen nicht auf Verträge anzuwenden, die zu Beginn der frühesten dargestellten Berichtsperiode erfüllt waren.

## Nicht adressierte Themenbereiche

Im Standardentwurf fragt der IASB explizit, ob die Anwender mit seiner Einschätzung übereinstimmen, dass Änderungen an IFRS 15 in Bezug auf Einbringlichkeit und die Bewertung unbarer Gegenleistungen sowie eine praktische Erleichterung für den Ausweis von Umsatz-/Verkehrsteuern nicht erforderlich sind.

### Hinweis

Der FASB hat entschieden, umfangreichere Änderungen an seinem Erlöserfassungsstandard vorzuschlagen. Der erste Entwurf einer Aktualisierung der Rechnungslegungsstandards (Accounting Standards Update, ASU) zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen und zu Lizenzen wurde im Mai 2015 herausgegeben. Ein zweites vorgeschlagenes ASU zu Änderungen im Hinblick auf Prinzipal-Agenten-Beziehungen, Einbringlichkeit und praktische Erleichterungen bei der Erstanwendung und dem Ausweis von Umsatz-/Verkehrsteuern wird im Laufe dieses Jahres erwartet. Der IASB weist in der Grundlage für Schlussfolgerungen seines Standardentwurfs darauf hin, wo abweichende Ergebnisse als Konsequenz der von den Boards getroffenen unterschiedlichen Entscheidungen auftreten können.

# Ihre Ansprechpartner

## Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

## Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

khaussmann@deloitte.de

## Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de), wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

**Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)**

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. Making an impact that matters – für mehr als 210.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.